



Zahraniční příjmy a zamezení dvojímu zdanění

Martina Kneiflová

Ondřej Topinka

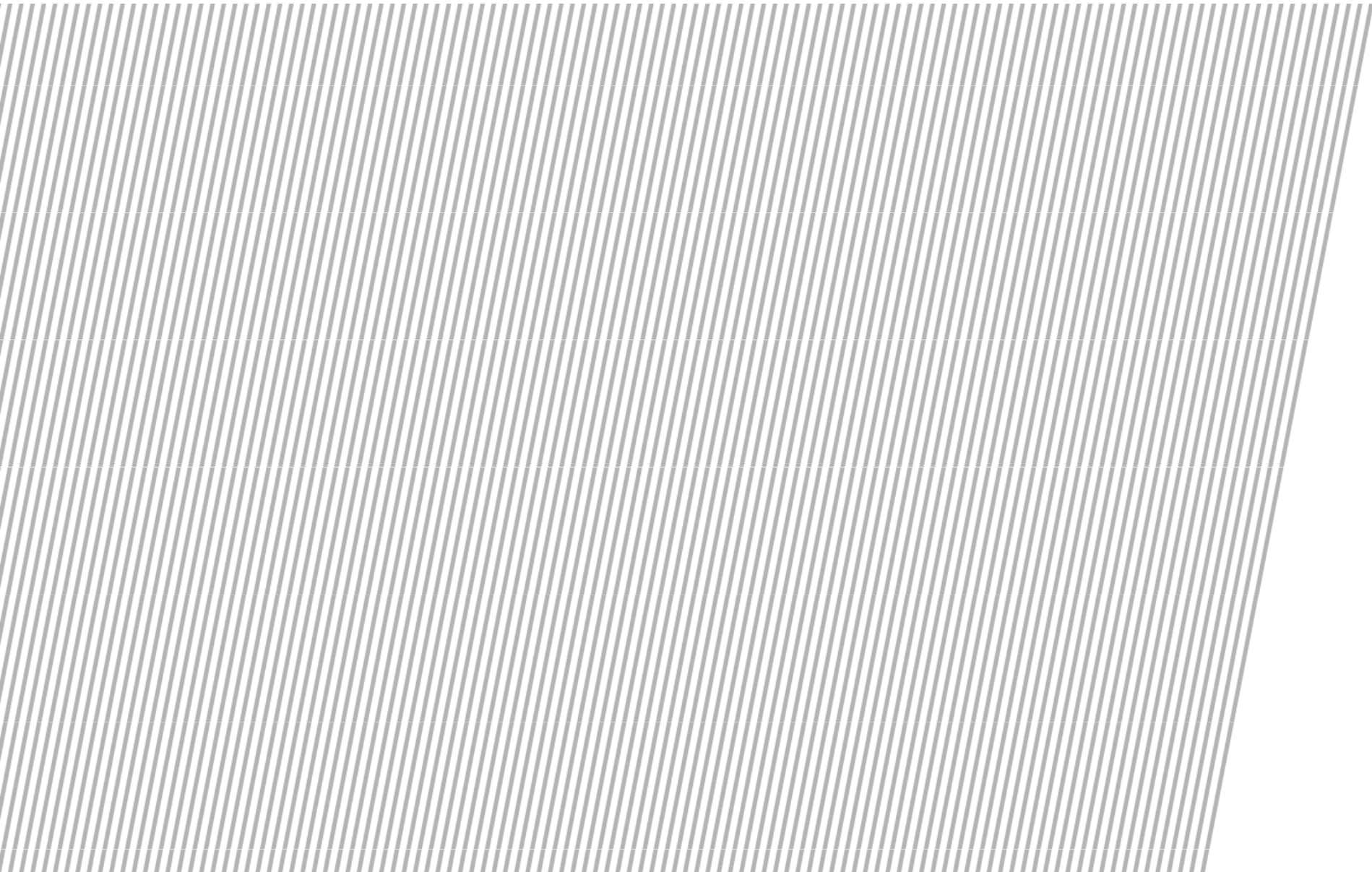
18. březen 2009

 **ERNST & YOUNG**
Quality In Everything We Do

Osnova

1. Zákon o daních z příjmů - č. 586/1992 Sb. (ZDP)
2. Mezinárodní smlouvy
3. Modelová smlouva OECD
4. EU direktivy – implementace do ZDP

1. Zákon o daních z příjmů - č. 586/1992 Sb. (ZDP)



Zákon o daních z příjmů - č. 586/1992 Sb. (ZDP)

- ▶ Definice rezidenta (§ 2 + § 17)
- ▶ Zdroj příjmů na území České republiky (§ 22)
- ▶ Srážková daň, zajištění daně (§ 36 + §38e)
- ▶ Přednost mezinárodních smluv (§ 37)
- ▶ Metoda zamezení dvojího zdanění (§ 6 odst. 14, § 38f, § 24 odst. 2 písm. ch)

Definice daňového rezidenta (§ 2 + § 17 ZDP)

- ▶ Rezidenty jsou fyzické osoby, které mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují.
 - ▶ Obvykle se zdržovat = alespoň 183 dní v roce (časový test)
 - ▶ Bydliště = místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat
- ▶ Rezidenty jsou právnické osoby, které mají na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení.
 - ▶ Sídlo = formálně zapsané (obchodní rejstřík apod.)
 - ▶ Místo vedení = adresa místa, ze kterého je poplatník řízen

Zdroj příjmů na území České republiky (§ 22 ZDP) (1/3)

- ▶ Za příjmy ze zdrojů na území ČR se u nerezidentů považují:
 - ▶ Příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny
 - ▶ Příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území ČR
 - ▶ Příjmy ze služeb, poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území ČR
 - ▶ Příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území ČR a z práv s nimi spojených
 - ▶ Příjmy z užívání nemovitostí (včetně bytů) umístěných na území ČR
 - ▶ Příjmy z nezávislé činnosti (např. architekti, lékaři, právníci) vykonávané v ČR a z v ČR osobně vykonávané nebo zde zhodnocované činnosti veřejně vystupujících umělců, sportovců atd.
 - ▶ Příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech majících sídlo na území ČR

Zdroj příjmů na území České republiky (§ 22 ZDP) (2/3)

- ▶ Za příjmy ze zdrojů na území ČR se u nerezidentů považují příjmy z úhrad od rezidentů a od stálých provozoven nerezidentů, kterými jsou:
 - ▶ Náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití průmyslového vlastnictví, software, know-how
 - ▶ Náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití autorských práv
 - ▶ Podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku a jiné příjmy z držby kapitálového majetku
 - ▶ Úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů
 - ▶ Příjmy z užívání movité věci umístěné na území ČR
 - ▶ Odměny členů statutárních a dalších orgánů právnických osob
 - ▶ Příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stále provozovny, investičních nástrojů a majetkových práv registrovaných na území ČR

Zdroj příjmů na území České republiky (§ 22 ZDP) (3/3)

- ▶ Za příjmy ze zdrojů na území ČR se u nerezidentů považují příjmy z úhrad od rezidentů a od stálých provozoven nerezidentů, kterými jsou:
 - ▶ Výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách
 - ▶ Výživné a důchody
 - ▶ Příjmy plynoucí společníkovi v souvislosti se snížením základního kapitálu
 - ▶ Příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením
 - ▶ Sankce ze závazkových vztahů

Stálá provozovna (§ 22 odst. 2 ZDP)

- ▶ Místo k výkonu činností nerezidentů na území ČR
- ▶ Poskytování služeb na území ČR po období přesahující 6 měsíců v jakémkoli období 12 měsíců po sobě jdoucích
- ▶ „Dependent agent“

Srážková daň, zajištění daně (§ 36 + § 38e ZDP)

- ▶ Zvláštní sazba daně z některých příjmů plynoucích nerezidentům ze zdrojů na území ČR činí 15% (srážková daň).
- ▶ K zajištění daně z příjmů, u nichž není daň vybírána srážkou, jsou plátcí daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady povinni srazit zajištění daně nerezidentům, kteří nejsou rezidenty členského státu EU nebo EHP.
 - ▶ 1% z příjmů z prodeje investičních nástrojů a z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením
 - ▶ 10% z příjmů ze zdrojů na území ČR.

Přednost mezinárodních smluv (§ 37 ZDP)

- ▶ Ustanovení ZDP se použijí, pokud mezinárodní smlouva, kterou je ČR vázána, nestanoví jinak.

Metody zamezení dvojího zdanění – 1/3

(§ 6 odst. 14 ZDP)

- ▶ Jedná-li se o příjem rezidenta (fyzické osoby) ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž ČR neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, je základem daně v ČR příjem zvýšený o povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem (superhrubá mzda) a snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí.
- ▶ Jedná-li se o příjem rezidenta (fyzické osoby) ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž ČR uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, je základem daně v ČR příjem zvýšený o povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem (superhrubá mzda). Tento příjem lze snížit o daň zaplacenou ve státě zdroje, a to pouze v rozsahu, ve kterém nebyla započtena na daňovou povinnost v ČR v bezprostředně předchozím zdaňovacím období.

Metody zamezení dvojího zdanění 2/3

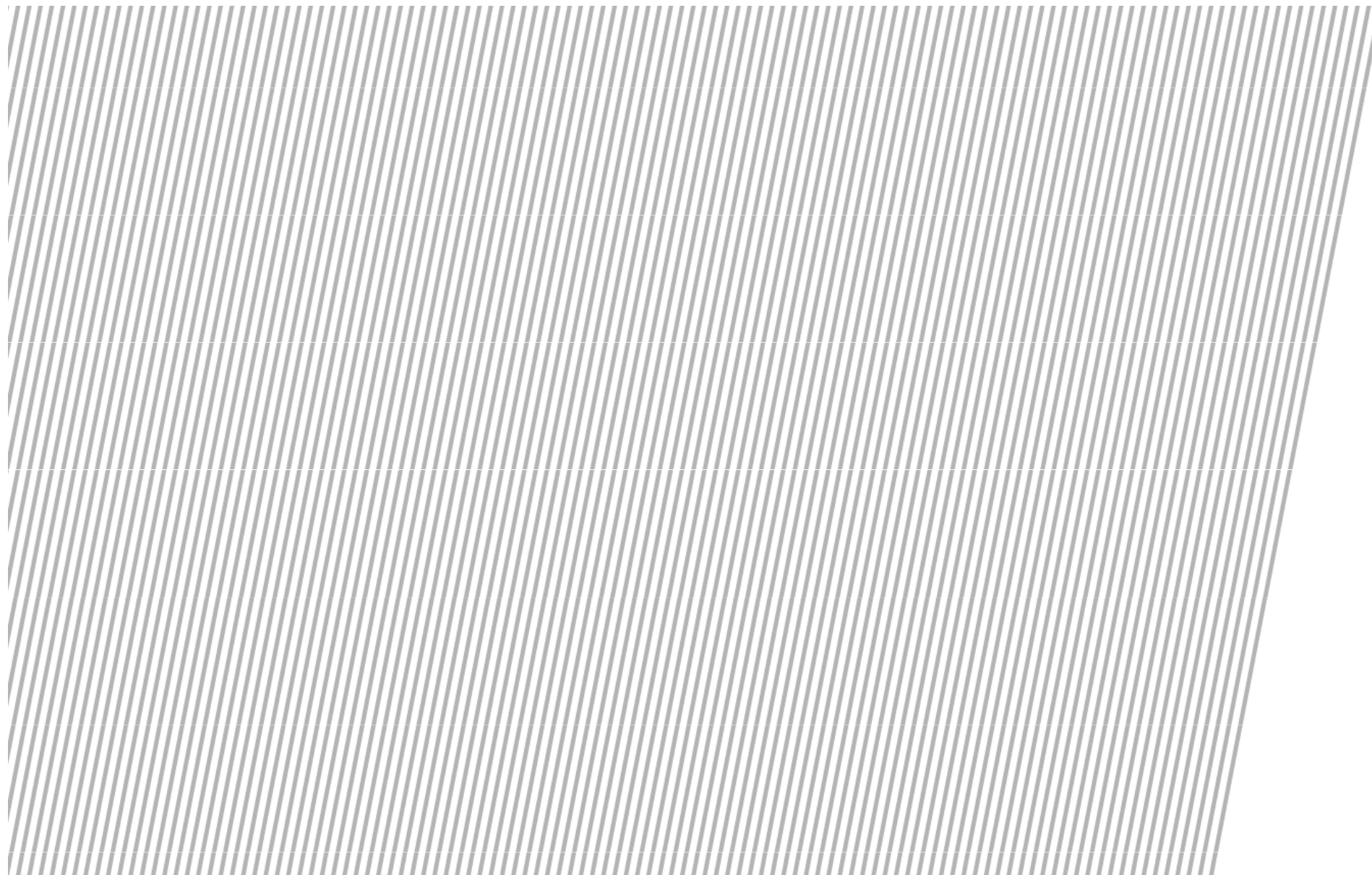
(§ 38f ZDP)

- ▶ Při použití metody úplného zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí.
- ▶ Při použití metody prostého zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, nejvýše však o částku daně vypočtenou podle ZDP, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí.
- ▶ Při použití metody úplného vynětí se ze základu daně vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí.
- ▶ Při použití metody vynětí s výhradou progrese se ze základu daně vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí. Daň se vypočte sazbou zjištěnou z nesníženého základu daně.

Metody zamezení dvojího zdanění 3/3 (§ 24 odst. 2 písm. ch) ZDP)

- ▶ Daň z příjmů zaplacená v zahraničí je u rezidenta daňově uznatelným výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku
- ▶ Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím obdobím jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku

2. Mezinárodní smlouvy



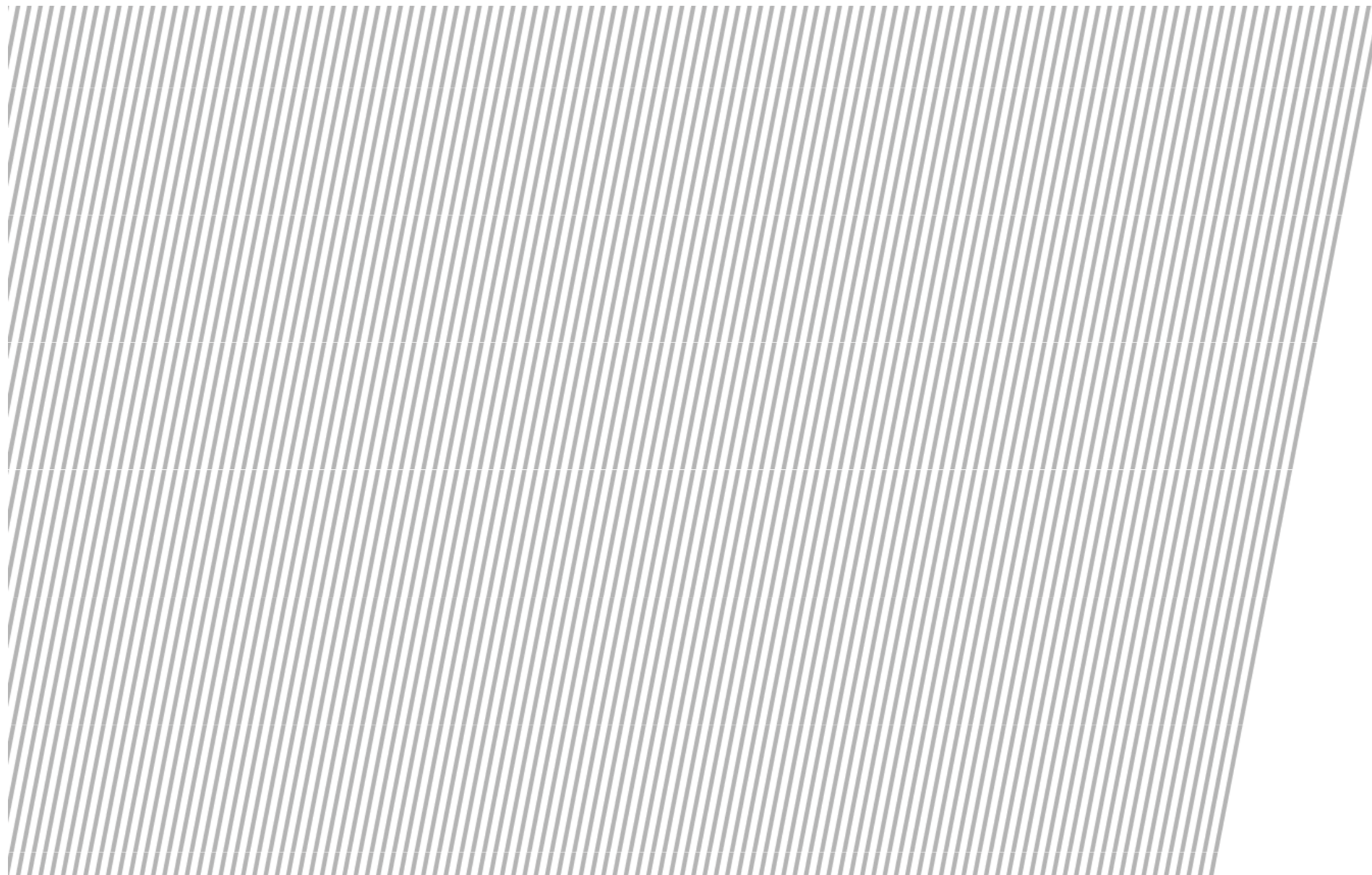
Mezinárodní smlouvy

- ▶ Jednotlivé smlouvy o zamezení dvojímu zdanění
- ▶ Modelová smlouva OECD
 - ▶ Komentář k modelové smlouvě OECD
 - ▶ Ostatní komentáře např. Vogel
- ▶ Ostatní
 - ▶ Vídeňská úmluva o smluvním právu
 - ▶ Směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní

Metodologie použití smluv

- ▶ Použití smlouvy
 - ▶ vztahuje se na dané subjekty (jsou chráněny smlouvou)?
 - ▶ vztahuje se na danou daň?
- ▶ Určení typu příjmu podle smlouvy
- ▶ Určení zdanění – který stát má právo zdanit příjem
- ▶ Mechanismus zamezení dvojímu zdanění

3. Modelová smlouva OECD



Modelová smlouva OECD 1/6

- ▶ Článek 1: Osoby, na které se smlouva vztahuje (Persons covered)
- ▶ Článek 2: Daně, na které se smlouva vztahuje (Taxes covered)
- ▶ Článek 3: Všeobecné definice (General definitions)
- ▶ Článek 4: Daňový domicil (Resident)
- ▶ Článek 5: Stálá provozovna (Permanent establishment)

Modelová smlouva OECD 2/6

- ▶ Článek 6: Příjmy z nemovitého majetku (Income from immovable property)
- ▶ Článek 7: Zisky podniků (Business profits)
- ▶ Článek 8: Mezinárodní doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport)
- ▶ Článek 9: Sdružené podniky (Associated enterprises)
- ▶ Článek 10: Dividendy (Dividends)

Modelová smlouva OECD 3/6

- ▶ Článek 11: Úroky (Interest)
- ▶ Článek 12: Licenční poplatky (Royalties)
- ▶ Článek 13: Zisky ze zcizení majetku (Capital gains)
- ▶ Článek 15: Příjmy ze závislé činnosti (Income from employment)
- ▶ Článek 16: Tantiémy (Directors' fees)

Modelová smlouva OECD 4/6

- ▶ Článek 17: Umělci a sportovci (Artistes and sportsmen)
- ▶ Článek 18: Penze (Pensions)
- ▶ Článek 19: Státní služba (Government service)
- ▶ Článek 20: Studenti (Students)
- ▶ Článek 21: Jiný příjem (Other income)

Modelová smlouva OECD 5/6

- ▶ Článek 22: Majetek (Capital)
- ▶ Článek 23: Zamezení dvojího zdanění (Methods for avoiding double taxation)
- ▶ Článek 24: Zásada rovného nakládání (Non-discrimination)
- ▶ Článek 25: Řešení případů dohodou (Mutual agreement procedure)

Modelová smlouva OECD 6/6

- ▶ Článek 26: Výměna informací (Exchange of information)
- ▶ Článek 27: Pomoc v oblasti výběru daní (Assistance in the collection of taxes)
- ▶ Článek 28: Diplomaté (Members of diplomatic missions)

Článek 1: Osoby, na které se smlouva vztahuje (Persons covered)

- ▶ Obecně aplikace na osoby, které jsou rezidenty jednoho příp. obou států

Článek 2: Daně, na které se smlouva vztahuje (Taxes covered)

- ▶ Obvykle daně z příjmů a z kapitálu

Článek 4: Daňový domicil (Resident)

- ▶ Kdo je rezident? - osoba podrobená zdanění z důvodu bydliště, trvalého pobytu, místa veden apod.
- ▶ Pokud osoba rezidentem obou smluvních států – kritéria pro určení rezidentství
 - ▶ Fyzické osoby
 - ▶ Ostatní

Článek 5: Stálá provozovna (Permanent establishment) 1/3

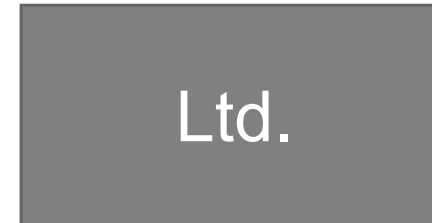
- ▶ Definice stálé provozovny
 - ▶ místo k výkonu činnosti
 - ▶ Kromě vyjmenovaných aktivit, kdy ke vzniku stálé provozovny nedochází (např. sběr informací, přípravné a pomocné aktivity)
- ▶ Stavební, montážní, instalační projekty > 12 měsíců
- ▶ Dependent agent
- ▶ Poskytování služeb – zmínka v komentáři k OECD modelové smlouvě

Článek 5: Stálá provozovna (Permanent establishment) 2/3

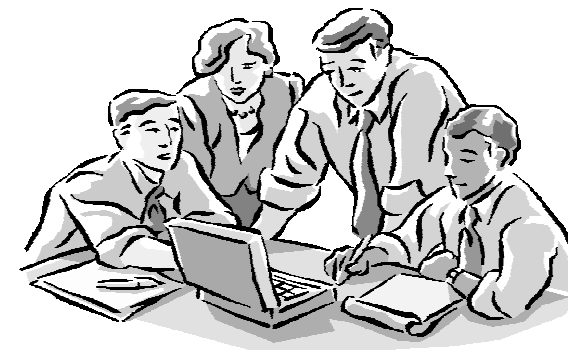
2. Jan pracuje pro Ltd. v ČR, navštěvuje klienty a sjednává s nimi objednávky včetně veškerých dodacích podmínek. Objednávka je však vždy formálně potvrzována Ltd.

Vznikne Ltd. v ČR PE?

USA

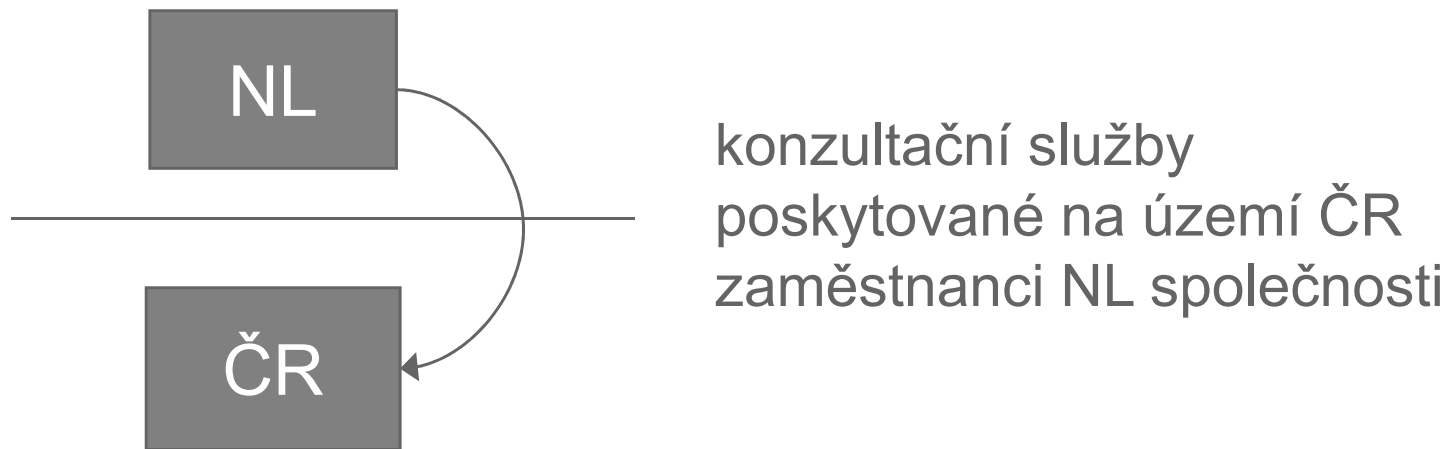


ČR



Článek 5 – Stálá provozovna (Permanent establishment) 3/3

3. Má nizozemský poskytovatel služeb stálou provozovnu v ČR?



Článek 7 – Zisky podniků (Business profits)

- ▶ Vazba na existenci stálé provozovny
- ▶ Pokud zisky podniku ve druhém státě zahrnují i druhy příjmů, které jsou specificky upraveny ve Smlouvě, bude se jejich zdanění řídit těmito specifickými články
 - ▶ Např. dividendy

Článek 15: Příjmy ze závislé činnosti (Income from employment) 1/2

- ▶ Příjmy získané v souvislosti se zaměstnáním mohou být zdaněny státem, kde je tato závislá činnost vykonávána
- ▶ Příjmy ze závislé činnosti jsou zdaněny pouze ve státě rezidentství pokud:
 - ▶ Příjemce není přítomen ve druhém státě více jak 183 dnů v jakémkoli období 12 měsíců, které začíná nebo končí v daném fiskálním roce, a
 - ▶ Příjmy jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo za zaměstnavatele, který není rezidentem druhého státu, a
 - ▶ Náklady nejsou nesený stálou provozovnou, kterou má zaměstnavatel ve druhém státě.

Článek 15: Příjmy ze závislé činnosti (Income from employment) 2/2

Společnost se sídlem v Nizozemí vyslala zaměstnance do své české organizační složky. Zaměstnanec má trvalé bydliště v Nizozemí, jeho rodina se s ním nepřestěhovala do České republiky. V roce 2004 pobýval tento zaměstnanec na území České republiky 175 kalendářních dní.

Má povinnost z příjmu, který obdržel od svého nizozemského zaměstnavatele za výkon práce v ČR, zaplatit daň z příjmů fyzických osob v České republice?

Článek 23 – Metody zamezení dvojího zdanění

1. Credit method (zápočet)

- ▶ snížení české daňové povinnosti o daň zaplacenou v zahraničí:
 - ▶ úplný
 - ▶ prostý

2. Exemption method (vynětí)

- ▶ vynětí příjmů ze zahraničí ze základu daně:
 - ▶ úplné
 - ▶ s výhradou progrese

Metody zamezení dvojího zdanění - příklad

Pan Novák (rezident v A) má příjem ze státu B ve výši 100.

Sazba daně v A je 50 %

Sazba daně v B je 40 %

Zdanění pana Nováka bez zamezení dvojího zdanění

Zdanění ve státě B (zdroj)

| | |
|------------|------|
| Příjem | 100 |
| Sazba daně | 40 % |
| Daň | 40 |

Zdanění ve státě A (rezident)

| | |
|------------|------|
| Příjem | 100 |
| Sazba daně | 50 % |
| Daň | 50 |

Daň celkem (A + B) 90

Credit Method (zápočet)

Zdanění ve státě B (zdroj)

Příjem 100

Daň (40 %) 40

Zdanění ve státě A (rezident)

Příjem 100

Daň (50 %) 50

Zápočet zahr. daně - 40

Výsledná daň 10

Daň celkem (A + B) 50

Exemption Method (vynětí)

Zdanění ve státě B (zdroj)

| | |
|------------|-----|
| Příjem | 100 |
| Daň (40 %) | 40 |

Zdanění ve státě A (rezident)

| | |
|--------------------|-------|
| Příjem | 100 |
| Daň (50 %) | - 100 |
| Základ daně | 0 |
| Daň (50 %) | 0 |
| Daň celkem (A + B) | 40 |

Exemption with progression (vynětí s výhradou progrese)

Příklad:

Příjem z B (zdroj) 100

Příjem z A (domicil) 200

Progresivní sazba daně:

- ▶ pro příjem 100 45 %
- ▶ pro příjem 200 50 %
- ▶ pro příjem 300 55 %

Zdanění ve státě B (zdroj)

Příjem 100

Daň (40 %) 40

Exemption with progression (vynětí s výhradou progrese) - pokračování

Zdanění ve státě A (rezident)

| | |
|----------------------|------|
| Příjem | 300 |
| Vynětí zahr. příjmu | -100 |
| Základ daně | 200 |
| Sazba daně (pro 300) | 55 % |
| Daň (A) | 110 |
| | |
| Daň celkem (A + B) | 150 |

Deduction method (zahraniční daň = náklad)

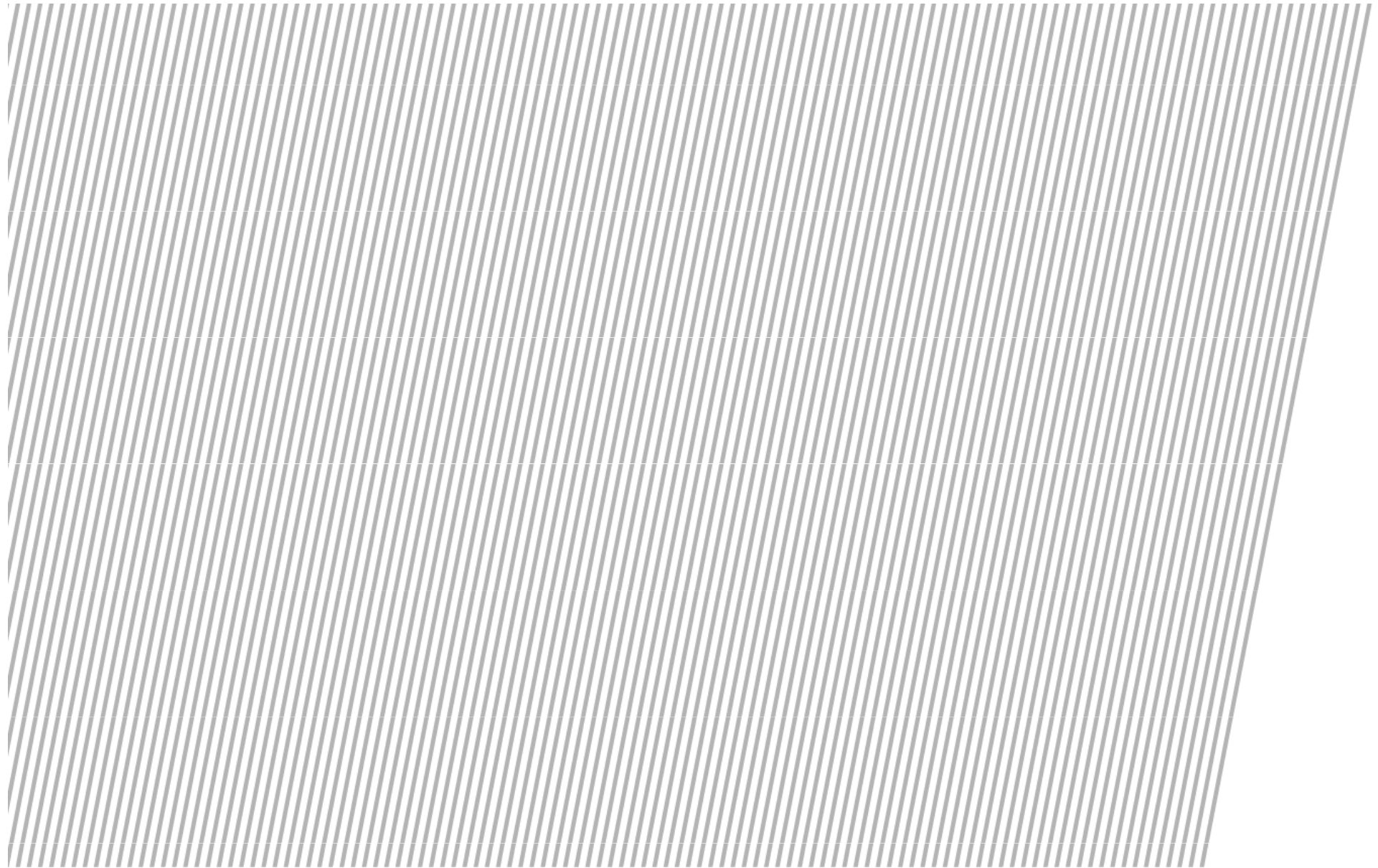
Zdanění ve státě B (zdroj)

| | |
|------------|------|
| Příjem | 100 |
| Sazba daně | 40 % |
| Daň | 40 |

Zdanění ve státě A (rezident)

| | |
|-----------------------------|------|
| Příjem | 100 |
| Odpočet zahr. daně | 40 |
| Příjem podléhající dani v A | 60 |
| Sazba daně | 50 % |
| Daň | 30 |
| Daň celkem (A + B) | 70 |

4. EU direktivy – implementace do ZDP



EU direktivy – implementace do ZDP

- ▶ Směrnice o společném zdanění mateřských a dceřiných společností (Parent Subsidiary Directive (90/435/EEC)); § 19/1/ze, zi, § 19/9
- ▶ Směrnice o fúzích (Merger Directive (90/434/EEC)); § 23a – 23d
- ▶ Směrnice o zdanění úroků a licenčních poplatků (Interest & Royalties Directive (2003/49/EC)); § 19/1/zj, zk
- ▶ Směrnice o zdaňování úspor (Savings Directive (2003/48/EC)) - § 38fa

Směrnice o zdaňování úspor

- ▶ § 38fa – platební zprostředkovatel
- ▶ reportovací povinnost při výplatách příjmu úrokového charakteru fyzickým osobám rezidentům EU
- ▶ ustanovení nabylo účinnosti spolu s účinností této směrnice (1. července 2005)



Děkujeme Vám za pozornost!